



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

G. HOGAN

fremSAT den 23. september 2021¹

Sag C-228/20

I GmbH

mod

Finanzamt H

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra b) – fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse – begrebet »behørigt anerkendte institutioner« – begrebet »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer««

I. Indledning

1. Under hvilke omstændigheder er et privatretligt hospital berettiget til at påberåbe sig den moms fritagelse, der finder anvendelse på offentlige hospitalers lægebehandling og pleje? Det kan der, som det fremgår nedenfor, ikke gives et enkelt svar på, men det er i det væsentlige det spørgsmål, der er forelagt i nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«). Denne bestemmelse foreskriver fritagelse for visse behandlingstransaktioner udført af særlige typer lægelige institutioner.

2. Fritagelserne i medfør af momsdirektivets artikel 132 beror på politiske overvejelser, der ikke altid er ganske sammenhængende. Som D. Berlin har anført, har udviklingen mod harmonisering af moms ofte været præget af særdeles praktiske overvejelser, der for deres del beroede på den nationale politiske virkelighed og på regionale særpræg².

3. Anmodningen i den foreliggende sag er indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland) i forbindelse med en tvist mellem et kapitalselskab, I, og Finanzamt H (skattekontor i H, Tyskland) vedrørende moms fritagelse for hospitalsydelse, der blev udført af I i afgiftsårene 2009-2012. Da den

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – Jf. D. Berlin, *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruxelles, 2020, s. 538.

forelæggende ret fandt, at der var en vis uoverensstemmelse mellem den relevante nationale lovgivning og ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), har retten truffet afgørelse om at anmode Domstolen om at oplyse, hvordan denne bestemmelse skal fortolkes.

4. Indledningsvis er jeg nødt til at bemærke, at der har været en vis uoverensstemmelse i Domstolens praksis vedrørende problemstillingen. Som det følgende vil vise, beror en del af udfordringen på, at visse af de begreber, der er indeholdt i artikel 132, stk. 1, litra b), i sig selv er forholdsvist utilstrækkeligt defineret og vanskelige at anvende. Den foreliggende sag giver dermed Domstolen lejlighed til at præcisere praksis gennem en udførlig og systematisk analyse af bestemmelsen. Inden jeg foretager en bedømmelse, er der dog først behov for at redegøre for de lovgivningsmæssige rammer.

II. Retlige rammer

A. EU-retten

5. Kapitel 1 i momsdirektivets afsnit IX med de respektive overskrifter »Almindelige bestemmelser« og »Afgiftsfritagelser« indeholder alene artikel 131. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre [EU-retlige bestemmelser] og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

6. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, der er indeholdt i direktivets afsnit IX, kapitel 2, under overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]«

7. Direktivets artikel 133 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

- a) de pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne
- b) disse organer skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne
- c) disse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner
- d) fritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

[...]«

B. Tysk ret

8. § 4, nr. 14, litra b), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) foreskriver i den affattelse, der var gældende den 1. januar 2009:

»Følgende transaktioner, der er omfattet af UStG's § 1, stk. 1, nr. 1, er fritaget for moms:

[...]

14. [...]

b) [H]ospitalsbehandling og pleje, herunder diagnosticering, lægeundersøgelser, forebyggelse, revalidering, fødselshjælp og hospicetjenester samt transaktioner i nær tilknytning hertil, som udføres af offentligretlige organer. Ydelserne nævnt i første punktum er ligeledes fritaget for moms, såfremt de udføres af:

aa) godkendte hospitaler som omhandlet i § 108 i Sozialgesetzbuch, Fünftes Buch [(den tyske sociallov, femte bog, herefter »SGB V«)]

[...]

cc) institutioner, som organerne for lovpligtig ulykkesforsikring har givet adgang til at udføre lægebehandling som omhandlet i § 34 i Sozialgesetzbuch, Siebtes Buch [(den tyske sociallov, syvende bog)]

[...]«

9. SGB V's § 108, der har overskriften »Godkendte hospitaler«, bestemmer:

»Sygekasserne kan kun lade følgende hospitaler (godkendte hospitaler) udføre hospitalsbehandling:

1. hospitaler, der er anerkendte universitetsklinikker [...]
2. hospitaler, der er optaget i en delstats hospitalsplan (»Plankrankenhäuser«), eller
3. hospitaler, der har indgået en forsyningsaftale med Landesverbände der Krankenkassen (sygekassernes delstatsforbund) og Verbände der Ersatzkassen (de supplerende sygekassers forbund).«

10. Det fremgår, at sondringen i tysk ret mellem sygekasserne og de supplerende sygekasser af historiske grunde er baseret på forskellen i måden, hvorpå de er organiseret. Det synes ikke at være relevant for den foreliggende sag.

11. SGB V's § 109, der har overskriften »Indgåelse af forsyningsaftaler med hospitaler«, foreskriver:

»[...]

2) Der består ikke et retskrav på indgåelse af en forsyningsaftale i henhold til SGB V's § 108, nr. 3, [...]

3) Der må ikke indgås en forsyningsaftale i henhold til SGB V's § 108, nr. 3, såfremt hospitalet:

1. ikke kan garantere en effektiv og økonomisk rentabel hospitalsbehandling
2. [ikke opfylder bestemte kvalitetskrav] eller
3. ikke er nødvendigt for, at den forsikrede kan modtage en hospitalsbehandling, der imødekommer behovet.

[...]«

12. § 1 i Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (lov om finansiering af hospitaler, herefter »KHG«, BGBl. I 1991, 886), der har overskriften »Grundlæggende princip«, foreskriver i den affattelse, der af den forelæggende ret er angivet som anvendelig i hovedsagen, hvilket det tilkommer denne ret at efterprøve:

»1) Formålet med loven er at sikre hospitalernes økonomiske eksistensgrundlag for herved at garantere, at befolkningen modtager behovsorienteret patientbehandling af høj kvalitet gennem hospitaler, der arbejder effektivt på højt plan og på eget ansvar i økonomisk henseende, samt at medvirke til socialt acceptable plejesatser.«

13. KHG's § 6 bestemmer:

»1) For at virkeliggøre de i § 1 nævnte formål opstiller delstaterne sygehusplaner og investeringsprogrammer; herunder inddrages følgeomkostninger, navnlig konsekvenserne for plejesatserne.

[...]

4) Øvrige forhold reguleres af delstatens lovgivning.«

14. Den tyske regering har i sit skriftlige indlæg fremhævet, at Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet, Tyskland) har udstedt en bindende administrativ cirkulæreskrivelse, der fandt anvendelse fra den 1. januar 2009. I medfør af denne cirkulæreskrivelse kan også privathospitaler, der ikke er godkendte hospitaler som omhandlet i SGB V's § 108, gøre momsfrigtagelse gældende, såfremt de ydelser, de udfører, svarer til de ydelser, der udføres af hospitaler, der er offentlige organer, eller af godkendte hospitaler som omhandlet i SGB V's § 108, og såfremt omkostningerne forbundet hermed i vid udstrækning dækkes af sygekasserne eller andre socialsikringsinstitutioner. Det er tilfældet, hvis mindst 40% af behandlings- eller belægningsdagene i det foregående afgiftsår er gået til patienter, for hvis vedkommende hospitalsydelserne blev faktureret til et beløb, der ikke oversteg det beløb, der ville være dækket af socialsikringsinstitutionerne³.

15. Endelig anføres i § 30 i Gewerbeordnung (den tyske næringslov, herefter »GewO«) under overskriften »Privathospitaler«:

»1) Erhvervsdrivende, der driver privathospitaler, private fødeklinikker og private psykiatriske hospitaler, skal indhente en godkendelse fra den kompetente myndighed. Godkendelse afslås alene, hvis

1. faktiske omstændigheder demonstrerer uregelmæssigheder fra den erhvervsdrivendes side vedrørende ledelse eller administration af institutionen eller klinikken
- 1a. faktiske omstændigheder demonstrerer, at der ikke er sikkerhed for den nødvendige lægebehandling og pleje af patienterne
2. de oplysninger og planer, der skal indgives af den erhvervsdrivende, demonstrerer, at strukturelle eller andre tekniske faciliteter på institutionen eller klinikken ikke opfylder sundhedsmæssige krav
3. institutionen eller klinikken skal indrettes i en del af en bygning, der tillige anvendes af andre personer, og aktiviteten kan være til væsentlig ulempe eller udgøre en risiko for andre personer, der har ophold i bygningen
4. institutionen eller klinikken oprettes med henblik på at modtage personer med smitsomme sygdomme eller psykisk syge, og placeringen kan være til væsentlig ulempe eller udgøre en risiko for ejere af eller beboere i nærliggende ejendomme.

³ – Denne betingelse blev i 2019 tilføjet til UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt aa).

2) Det lokale politi og de relevante kommunale myndigheder skal høres for så vidt angår de forhold, der er nævnt i stk. 1, nr. 3 og 4, inden en godkendelse meddeles.«

III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og anmodningen om præjudiciel afgørelse

16. Sagsøgeren i hovedsagen er et kapitalselskab, der er stiftet i overensstemmelse med tysk ret, hvis formål i henhold til selskabets vedtægter er planlægning, oprettelse og drift af et hospital med speciale i neurologi. Hospitalets aktiviteter er statsanerkendt i henhold til GewO's § 30.

17. Sagsøgeren behandler patienter, der selv betaler for behandlingen og yder forudbetalinger herfor, privatforsikrede personer, personer, der er berettigede til at modtage økonomiske tilskud, såkaldte »ambassadepatienter«, for hvilke en fremmed magts ambassade garanterer dækning af behandlingsomkostningerne, medlemmer af den tyske forbundshær, patienter, hvis udgifter konkret dækkes af en arbejdsgiveransvarsforsikringsforening, samt patienter, der er omfattet af den lovpligtige sygesikring.

18. I første omgang afregnede sagsøgeren sine hospitals- og behandlingsydelser og transaktioner i nær tilknytning hertil på grundlag af et fast dagligt plejebeløb, således som det også var normalt for hospitaler i henhold til SGB V's § 108. Lægelige tilvalgsydelser blev afregnet separat i henhold til Gebührenordnung für Ärzte (takstregulativet for læger). For så vidt patienterne var indlagt på enestue eller tosengsstue, opkrævede selskabet tillige tillæg herfor. Sagsøgeren har med tiden foretaget en trinvis omstilling af sit afregningssystem til case-mix afregning (såkaldt »Diagnosis Related Group (DRG) – System«)⁴. Sagsøgeren har for den forelæggende ret anført, at denne i 2011 kun afregnede 15-20% af alle behandlingsdage efter DRG-systemet.

19. Sagsøgeren indgik den 28. juni 2012 en rammeaftale [som omhandlet i UStG's § 4, nr. 14, litra b), andet punktum, punkt cc)] med en ulykkesforsikringsinstitution som organ for den lovpligtige ulykkesforsikring. Aftalen trådte i kraft den 1. juli 2012.

20. I sine momsangivelser for 2009-2012 angav selskabet de hospitalsydelser, det havde afregnet på grundlag af plejesatserne, og de brugergebyrer, det havde opkrævet fra ikke-hospitalsansatte læger, der behandler patienter på hospitalet, som momsfri ydelser. Under en særlig moms kontrol vurderede det relevante skattekontor dog, at langt størstedelen af de ydelser, som sagsøgeren havde udført før den 1. juli 2012, ikke var fritaget for moms, da sagsøgeren ikke er et anerkendt hospital som omhandlet i SGB V's § 108. Denne vurdering blev bekræftet ved en afgørelse truffet i forbindelse med en klage over udfaldet af moms kontrollen og stadfæstet under en retssag, der blev anlagt til prøvelse af afgørelsen.

21. Sagsøgeren anlagde herefter et søgsmål ved den forelæggende ret, hvor sagsøgeren har gjort gældende, at de pågældende transaktioner er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), idet de er udført af et anerkendt hospital, der udfører ydelser under samme betingelser som et offentligretligt organ. Til støtte herfor har sagsøgeren gjort gældende, at der består en almen interesse i sagsøgerens virksomhed, idet denne for det første tilbyder et spektrum af tjenester, der i høj grad svarer til det, der tilbydes af offentlige hospitaler og hospitaler, der er optaget i hospitalsplanen, at denne for det andet er en af de førende specialklinikker inden for neurologi på verdensplan, og for det tredje at sagsøgerens ydelser principielt udbydes for alle, uanset om der er tale om lovpligtigt eller privat forsikrede eller personer, der ikke er forsikret.

⁴ – DRG er et system til registrering af hospitalsydelser.

22. Den forelæggende ret har anført, at sagsøgeren ikke i de relevante perioder opfylder betingelserne for fritagelse i henhold til UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt aa), eller UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt cc). For det første havde den rammeaftale, som sagsøgeren indgik med ulykkesforsikringsinstitutionen først virkning fra den 1. juli 2012, og for det andet opfylder sagsøgeren ikke de betingelser, der er indeholdt i SGB V's § 108, hvorefter sagsøgeren ville være berettiget til at blive behandlet som et godkendt hospital. Den forelæggende ret er dog i tvivl om, hvorvidt disse betingelser er forenelige med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

23. I denne sammenhæng synes den nationale ret at være tilbøjelig til at ville tilslutte sig holdningen fra Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), afdeling V og XI, hvorefter de ovennævnte betingelser går videre end betingelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Retten giver da også for så vidt angår betingelserne, der er indeholdt i SGB V's § 108, som forudsætning for at blive anset for et godkendt hospital, udtryk for, at et krav om, at privathospitaler skal opfylde disse betingelser med henblik på at være berettiget til momsfrigtagelse, vil begrænse indrømmelsen af fritagelsen til hospitaler, der allerede er optaget i hospitalsplanen, eller som allerede har indgået en forsyningsaftale med sygekassernes delstatsforbund eller de supplerende sygekassers forbund, kan anvende fritagelsen. Dette skyldes, at andre privathospitaler ikke vil have store chancer for at blive optaget i en hospitalsplan eller at indgå en sådan aftale, såfremt der inden for et bestemt fagområde allerede står tilstrækkelig mange hospitalssengepladser til rådighed i delstaten. Dette vil medføre, at sammenlignelige tjenesteydelser vil blive behandlet forskelligt afhængigt af, om det hospital, der udfører ydelserne, på et tidligt eller sent tidspunkt har ansøgt om optagelse i en hospitalsplan eller indgåelse af en forsyningsaftale med sygekassernes delstatsforbund eller de supplerende sygekassers forbund, hvilket er uforeneligt med afgiftens neutralitet.

24. Hvis UStG's § 4, nr. 14, litra b), vurderes at være uforenelig med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er det den forelæggende rets opfattelse, at det vil rejse spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgeren da kan støtte ret på direktivbestemmelsen. Dette vil alene være tilfældet, hvis de hospitalsydelser, som sagsøgeren udfører, og de transaktioner, der er nært knyttet hertil, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer.

25. I denne sammenhæng har den nationale ret anført, at Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), afdeling XI, har vurderet, at den tyske lovgiver alene har handlet i strid med momsdirektivets artikel 132, for så vidt som bestemmelsen knytter indrømmelse af momsfrigtagelsen til en betingelse om, at de relevante ydelser udføres af en institution, der er et godkendt hospital som omhandlet i SGB V's § 108. Det vil dog ikke være i strid med bestemmelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), hvis den nationale lovgivning knytter fritagelsen – som tilfældet er i UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt aa), SGB V's § 108, stk. 2 og 3, KHG's § 1 og 6 samt SGB V's § 109 – til betingelser for et hospitals ydelser for så vidt angår personale, lokale og udstyr samt ledelsens omkostningseffektivitet.

26. Den forelæggende ret betvivler denne bedømmelse. Det er rettens opfattelse, at der med henblik på at afgøre, hvorvidt transaktionerne udføres under »sociale betingelser svarende til« som angivet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er behov for at anvende andre kriterier end dem, der er anført af Bundesfinanzhof, afdeling XI, nemlig, hvorvidt udgifterne til lægebehandlingen i vid udstrækning dækkes af socialsikringsinstitutioner.

27. Under disse omstændigheder har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er § 4, nr. 14, litra b), i [UStG] forenelig med [momsklosterlovens] artikel 132, stk. 1, litra b), [...], for så vidt som momsfratagelse for hospitaler, der ikke er offentligretlige organer, knyttes til en betingelse om, at hospitalerne er godkendt i henhold til § 108 i [SGB V]?
- 2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares benægtende: Under hvilke betingelser udføres privatretlige sygehuses hospitalsbehandling »under sociale betingelser svarende til« dem, der gælder for hospitalsbehandling, der udføres af offentligretlige organer som omhandlet i [momsklosterlovens] artikel 132, stk. 1, litra b), [...]?«

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

28. Da både den forelæggende ret og sagens parter har henvist til afgiftens neutralitet, kan det være hensigtsmæssigt at indlede med en afklaring af begrebets betydning. Et hurtigt overblik over Domstolens praksis viser da også, at begrebet »afgiftens neutralitet« anvendes i mindst tre forskellige sammenhænge⁵.

29. *For det første* anvendes begrebet ofte som udtryk for det forhold, at en person, der har svaret moms under køb af goder og tjenesteydelser, efterfølgende kan fradrage momsen, hvis de pågældende goder og tjenesteydelser anvendes med henblik på personens egne afgiftspligtige transaktioner⁶. Det er uden tvivl begrebets primære betydning.

30. *For det andet* anvendes afgiftens neutralitet til tider i afgiftssammenhæng som udtryk for ligebehandlingsprincippet⁷. Når det anvendes i den betydning, kan et sådant princip selvfølgelig påberåbes med henblik på at udfordre gyldigheden af en bestemmelse i momsklosterloven⁸.

31. *For det tredje* anvender Domstolen til tider begrebet som udtryk for, at moms bør være neutral ud fra et konkurrencemæssigt synspunkt⁹. Den grundlæggende tanke er, at der skal ske ligebehandling af goder og ydelser, der befinder sig i en indbyrdes konkurrence¹⁰. Dette princip afviger dog noget fra princippet om ligebehandling, da førstnævnte ikke udgør nogen form for

⁵ – Jf. for så vidt angår de to første betydninger dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 47 og 48). I nogle domme sammenblender Domstolen under sin præsentation af egen praksis de forskellige betydninger, hvilket kan give indtryk af en vis tvivl i relation til anvendelsesområdet for afgiftens neutralitet. Jf. f.eks. dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 40-44).

⁶ – Jf. i denne retning dom af 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 24), af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 38), og senere dom af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 43), eller af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 32-34).

⁷ – Dom af 13.3.2014, Jetair og BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, præmis 53), og af 17.12.2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 48).

⁸ – Jf. f.eks. dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 38).

⁹ – Begrebet afgiftens neutralitet stammer fra liberal økonomisk teori, der var særligt optaget af at nå et strengt objektivt mål for skat. I praksis er der dog ingen afgiftssystemer, der er økonomisk neutrale, da valg vedrørende afgiftsgrundlag og afgiftsprocenten nødvendigvis vil påvirke økonomiske aktørers adfærd. Tanken om, at afgifter skal være neutrale, er derfor mere eller mindre forladt, da afgifters rolle som et middel til økonomisk og social indgriben i stigende omfang er blevet bekræftet. Jf. L. Bommier, *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, s. 4-7.

¹⁰ – Jf. i denne retning f.eks. dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49).

primærretlig regel, der kan afgøre en fritagelses gyldighed¹¹. Når det anvendes i denne (tredje) betydning, er begrebet snarere udtryk for et fortolkningsprincip, som skal anvendes, når andre fortolkningsmetoder ikke leder til et endeligt resultat¹².

32. I den foreliggende sag anvendes den tredje betydning af afgiftens neutralitet i bemærkningerne fra den forelæggende ret og sagens parter, dvs. med henvisning til det mål, der forfølges med momsdirektivet: at afgiften så vidt muligt skal være neutral ud fra et konkurrencemæssigt synspunkt. Som det fremgår nedenfor, er ligebehandlingsprincippet som et generelt retsprincip tillige relevant for fortolkningen af de relevante bestemmelser i momsdirektivet.

B. Det første spørgsmål

33. Den nationale ret ønsker med sit første spørgsmål oplyst, hvorvidt UStG's § 4, nr. 14, litra b), i den affattelse, der er gældende for de relevante afgiftsår, er forenelig med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

34. Det skal dog i denne sammenhæng bemærkes, at Domstolen ikke under en procedure med præjudiciel forelæggelse har kompetence til at afgøre, om nationale bestemmelser er forenelige med EU-retten, men alene i overensstemmelse med artikel 267, stk. 1, TEUF, har kompetence vedrørende spørgsmål om fortolkningen af traktaterne og gyldigheden og fortolkningen af retsakterne fra Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer¹³.

35. Det er derfor min opfattelse, hvilket understøttes af de afklaringer af den nationale lovgivning, der er fremført af den tyske regering i dennes indlæg, at det første spørgsmål nærmere bestemt skal forstås som et spørgsmål om, hvorvidt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede, hvorefter et privathospital, der ikke udgør en universitetsklinik, alene kan opnå momsfrigørelse, når det pågældende hospital enten er en institution, som organerne for lovpligtig ulykkesforsikring har givet adgang til at udføre lægebehandling, eller er optaget i en delstats hospitalsplan (»Plankrankenhäuser«) eller har indgået en forsyningsaftale med sygekassernes delstatsforbund eller de supplerende sygekassers forbund, eller når det i løbet af det foregående regnskabsår har udført mindst 40% af de fakturerede hospitalsydelser for beløb, der er lavere end det beløb, der dækkes af vedkommende sociale sikringsinstitutioner.

36. I denne sammenhæng er udgangspunktet selvfølgelig, at de enkelte fritagelser, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, skal fortolkes snævert¹⁴. Det medfører, at fortolkningen heraf ikke bør have virkninger, der går ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå de mål, de forfølger. Bestemmelserne tilsigter generelt at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at

¹¹ – Jf. f.eks. dom af 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 45).

¹² – Som Domstolen tilkendegav i dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 54), skal EU-lovgiver, når denne skal træffe valg af politisk, økonomisk og social karakter samt prioritere modsatrettede interesser eller foretage komplekse vurderinger, i forbindelse med vedtagelsen af en skattemæssig foranstaltning, indrømmes en vid skønnebeføjelse. Det samme er tilfældet på nationalt plan, når et direktiv indeholder en beføjelse for medlemsstaterne til ikke at anvende de kriterier, der er indeholdt i direktivet, men at kvalificere dem. Jf. mit forslag til afgørelse Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punkt 55-60 og den deri nævnte retspraksis).

¹³ – Jf. f.eks. dom af 17.7.2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, præmis 28).

¹⁴ – Jf. f.eks. dom af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 18).

disse er underlagt moms¹⁵. Reglen om en streng fortolkning betyder dog ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelserne, skal fortolkes på en sådan måde, at formålene fraviges, og at fritagelserne dermed fratages deres virkning¹⁶.

37. Det følger af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at medlemsstaterne fritager »hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligtretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner«. Bestemmelsen suppleres af artikel 132, stk. 1, litra c), der anfører, at medlemsstaterne tillige fritager »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

38. Da disse to bestemmelser i alt væsentligt alene er konsoliderede versioner af de tidligere bestemmelser, artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag¹⁷, skal de fortolkes på samme måde. Praksis fra Domstolen vedrørende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 77/388 må dermed anses for tillige at være anvendelig for momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c)¹⁸.

39. Det følger af Domstolens praksis, at formålet med den fritagelse, der er fastsat i den nugældende bestemmelse, momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), sammen med de fritagelser, der er fastsat i direktivets artikel 132, stk. 1, litra c), er at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling¹⁹ ved at definere de betingelser, hvorunder alle ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier, kan fritages²⁰.

40. Selv om disse to bestemmelser har samme formål, har de forskellige anvendelsesområder. Mens direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), omfatter ydelser, der udføres i *centre for lægebehandling*, omhandler direktivets artikel 132, stk. 1, litra c), ydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted²¹.

41. For så vidt angår den fritagelse, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er der nærmere betegnet tre betingelser²², som vedrører henholdsvis:

- karakteren af den ydelse, der udføres
- typen af institution, der udfører ydelsen, og
- måden, hvorpå ydelsen udføres²³.

¹⁵ – Jf. i denne retning dom af 5.10.2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 30).

¹⁶ – Jf. f.eks. dom af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 28).

¹⁷ – EFT 1977, L 145, s. 1.

¹⁸ – Jf. f.eks. dom af 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 18).

¹⁹ – Jf. f.eks. dom af 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 28).

²⁰ – Jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 27), og af 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 29).

²¹ – Jf. i denne retning dom af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 19), og af 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 20 og 21). I modsætning til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), henviser dets artikel 132, stk. 1, litra c), ikke til de transaktioner i nær tilknytning til behandling, der henvises til i førstnævnte. Jf. dom af 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 32).

²² – Det er tillige fælles for de to bestemmelser, at de ikke indeholder betingelser vedrørende modtageren af de fritagne ydelser.

²³ – Jf. i denne retning generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punkt 27).

42. For så vidt angår den *første betingelse* følger det af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at de relevante ydelser skal være omfattet af en af følgende tre kategorier for at være fritaget:

- hospitalsindlæggelse af patienter, dvs. indskrivning af og ophold for en person på et hospital²⁴, eller
- aktiviteter med det formål at beskytte, fastholde eller retablere en persons sundhedstilstand²⁵ eller
- funktioner, der er nært knyttet til de to ovennævnte kategorier af aktiviteter²⁶.

43. Den første betingelse er ikke omtvistet i den foreliggende sag. Det er de *følgende to betingelser*, der frembyder vanskeligheder både med hensyn til afgrænsningen af deres respektive anvendelsesområder og måden, hvorpå de anvendes. Jeg vil nedenfor tage stilling til disse betingelser hver for sig.

1. Typen af institution, der udfører de relevante ydelser

44. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), foreskriver, at ydelser, der udføres af ikke-offentligretlige organer, alene kan fritages for moms, hvis de er »hospitaller, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner«. Det bør først bemærkes, at begrebet »institution«, der anvendes i bestemmelsen, ifølge Domstolen bl.a. medfører, at den relevante institution skal udgøre en »individualiseret enhed«²⁷. Da momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), tillige har et andet anvendelsesområde end direktivets artikel 132, stk. 1, litra c) – der vedrører behandling af personer uden for en lægefaglig lokation – er det alene individualiserede enheder i form af lægefaglige lokationer, dvs. enheder, hvori forskellige ressourcer, herunder i særdeleshed menneskelige, tekniske, bygningsmæssige og finansielle ressourcer, er forenet, der er omfattet af denne særlige fritagelse²⁸.

²⁴ – Som Domstolen fastslog i præmis 29 i dom af 1.12.2005, Ygeia (C-394/04 og C-395/04, EU:C:2005:734): kan »tjenesteydelser, der [...] kan forbedre komforten og velværet for patienterne, ikke som hovedregel [...] være omfattet af den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse. Det kan kun forholde sig anderledes, hvis disse ydelser er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges med den hospitalsbehandling og pleje, i forbindelse med hvilken de leveres«.

²⁵ – For så vidt angår typer af de ydelser af lægelig karakter, der kan fritages, jf. f.eks. dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 29), af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 28 og 40-52), af 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 37), af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 28 og 29), og af 4.3.2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, præmis 25 og 26).

²⁶ – Jf. i denne retning dom af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 28-31). For så vidt angår begrebet transaktioner i nær tilknytning hertil som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), jf. f.eks. dom af 6.11.2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 33-35), af 1.12.2005, Ygeia (C-394/04 og C-395/04, EU:C:2005:734, præmis 23-29), af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene (C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 51), og af 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 49).

²⁷ – Jf. dom af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 35). Domstolen fastslog f.eks., at et privatretligt laboratorium, som udfører medicinske diagnostiske analyser, må anses for en »lignende« institution som »hospitaller« og »centre til lægebehandling og diagnostik« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), da analyser, som udføres af sådanne enheder, i betragtning af deres terapeutiske formål henhører under begrebet »pleje« som anført i den nævnte bestemmelse. Jf. dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 35), og af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 60). En enhed, der som en selvstændig transportør udfører virksomhed bestående i transport af organer og prøver fra mennesker for hospitaler og laboratorier, udfører ikke den samme form for særlig aktivitet, som foretages af institutioner eller centre, der udøver lægelig behandling eller pleje og diagnosticering, der udgør en forudsætning for, at enheder kan anses for »andre lignende institutioner« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Dom af 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, præmis 36).

²⁸ – Det er denne forening af ressourcer, som hospitaler og klinikker for lægebehandling og diagnostik har til fælles. Det er også den, der adskiller sundhedscentre fra klinikker til udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, hvis ydelser også kan fritages, men i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c).

45. For så vidt angår for det første *den type aktivitet*, som enhederne skal udføre for at være omfattet af denne fritagelse, bestemmer momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at aktiviteterne skal være sådanne, der udføres af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik eller andre lignende institutioner²⁹.

46. Da disse former for institutioner ikke defineres i momsdirektivet, må de karakteriseres ud fra deres normale betydning i sædvanlig sprogbrug³⁰.

47. Det er her klart ud fra deres normale betydning i sædvanlig sprogbrug, at betegnelserne »hospitaler« og »centre for lægebehandling og diagnostik« henviser til enheder, hvis hovedaktiviteter er henholdsvis pleje af personer, der er syge, eller personer, der lider af medicinske traumer, der er for komplicerede til behandling i hjemmet eller i en lægeklinik, udførelse af lægeydelser med det formål at beskytte, fastholde eller retablere en persons sundhedstilstand og udførelse af analyser med henblik på at påvise sygdomme eller anomalier hos en patienter³¹.

48. Begrebet »lignende« skal utvivlsomt forstås som en henvisning til medicinske strukturer, hvor forskellige ressourcer forenes med henblik på at udføre transaktioner, der svarer til dem, der udføres på et hospital eller på klinikker til lægebehandling eller diagnostik.

49. For det andet anføres i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), om *enheders status*, at de relevante institutioner, der ikke er offentligretlige organer, skal være »behørigt anerkendte« for at kunne anvende den fritagelse, der er fastsat i bestemmelsen. I denne sammenhæng fremgår det ganske klart af den engelske version af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at betingelsen finder anvendelse på hospitaler, klinikker for lægebehandling og diagnostik og andre tilsvarende institutioner under den forudsætning, at de ikke er offentligretlige organer³². Det nævnes da også i denne version, at fritagelsen finder anvendelse på »andre lignende *behørigt anerkendte* institutioner«, hvorved det fremgår, at betingelsen tillige finder anvendelse på den institution, der henvises til.

50. Udtrykket »behørigt anerkendte« optræder ganske vist på latinske sprog som spansk, fransk, italiensk, portugisisk og rumænsk efter henvisningen til andre institutioner (f.eks. på fransk »et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*«), der kan give indtryk af, at betingelsen alene vedrører »andre lignende institutioner«. Da den opregning af institutioner, der henvises til, afsluttes med en henvisning til disse andre lignende institutioner, er det imidlertid tydeligt, at opregningen alene skal forstås som en illustration af de typer institutioner, hvis ydelser kan forventes fritaget. I denne sammenhæng skal udtrykket »behørigt anerkendte« forstås således, at det omfatter alle de former for lægelige institutioner, som bestemmelsen henviser til.

²⁹ – I dom af 23.2.1988, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (353/85, EU:C:1988:82, præmis 32), af 6.11.2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 47), og af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 58), fastslog Domstolen faktisk uden begrundelse, at den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets nugældende artikel 132, stk. 1, litra b), vedrører ydelser udført af »institutioner, der er oprettet i socialt øjemed«, selv om en sådan hensigt hverken fremgår af ordlyden eller formålet, der alene vedrører pleje. Det er korrekt, at bestemmelsen indeholder en forudsætning om opfyldelse af »sociale betingelser«, men det vedrører måden, hvorpå de relevante ydelser udføres, og ikke formålet med driften for den institution, der udfører dem. Det skal dog bemærkes, at Domstolen i sin seneste praksis har undladt at anføre, at de pågældende institutioner skal have et socialt hovedformål.

³⁰ – Jf. f.eks. dom af 5.10.2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, præmis 26), og mit forslag til afgørelse Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, punkt 40-51).

³¹ – Jf. i denne retning dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 35).

³² – Jf. i denne retning for så vidt angår begrebet »andre tilsvarende institutioner« dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 41).

51. Med henblik på at fastsætte betingelsens rækkevidde er det nødvendigt at erindre om, at indholdet af en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen *udtrykkelig* henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, ifølge Domstolens faste praksis sædvanligvis skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Den Europæiske Union³³. Da momsdirektivets artikel 132 i direktiv ikke indeholder en sådan henvisning, kan man udlede, at begreberne i de enkelte betingelser for fritagelser i bestemmelsen skal anses for selvstændige begreber i EU-retten, hvorfor deres betydning og rækkevidde skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Unionen.

52. Det forhold, at begrebet »behørigt anerkendte institutioner«, der anvendes i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), har en selvstændig karakter, må dog ikke lede til en fejlopfattelse af det forhold, at begrebet, som det skal forstås i EU-retten, med henblik på anvendelsen heraf henviser til en særlig faktisk omstændighed, dvs. den pågældende institutions retsstilling i medfør af national lovgivning.

53. I denne forbindelse har Domstolen gjort det klart, at der ikke er krav om en formel ansøgningsprocedure for at blive »behørigt anerkendt«, men det er samtidig ikke udelukket, at medlemsstaterne kan fastsætte en sådan procedure. Det er således principielt i hver medlemsstats nationale ret, at reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles de institutioner, der anmoder derom, skal fastsættes. Medlemsstaterne har herved en vis skønsbeføjelse³⁴.

54. Det følger imidlertid af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når de har en skønsbeføjelse, skal udøve denne beføjelse i overensstemmelse med de grænser, der følger af EU-retten. Det forhold, at der foreligger en sådan skønsbeføjelse, rejser i særdeleshed ikke tvivl om parametrene for begrebet »behørigt anerkendelse« af en medicinsk institution som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)³⁵. Samtidig skal en medlemsstat, når den udøver sin skønsbeføjelse, sikre, at beføjelsen udøves på en sådan måde, at EU-rettens mål ikke kompromitteres³⁶.

55. Under disse omstændigheder er det min opfattelse, at der ved besvarelsen af spørgsmålet, der er forelagt af den nationale ret, er behov for at vurdere karakteren og rækkevidden af medlemsstaternes skønsbeføjelser i henhold til retspraksis. Det medfører, at der ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og generelt til de mål, der forfølges med den lovgivning, som den er en del af³⁷.

56. Det bør i denne sammenhæng for så vidt angår *ordlyden af* momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), bemærkes, at »behørigt« er et synonym for »som påkrævet«, og at begrebet »anerkendte« henviser til noget veletableret eller kendt. I den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, henviser de adjektiviske begreber til hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende institutioner. Det fremgår tillige klart af bestemmelsens ordlyd, at skønsbeføjelsen, der er

³³ – Jf. analogt, dom af 29.10.2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 52-54).

³⁴ – Dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 42), af 6.11.2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 64 og 81), og af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 61-63).

³⁵ – Jf. analogt udtalelse 3/15 (Marrakechtraktaten om adgang til offentliggjorte værker) af 14.2.2017 (EU:C:2017:114, præmis 122).

³⁶ – Jf. analogt udtalelse 3/15 (Marrakechtraktaten om adgang til offentliggjorte værker) af 14.2.2017 (EU:C:2017:114, præmis 124).

³⁷ – Jf. f.eks. dom af 14.5.2020, Orde van Vlaamse Balies og Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, præmis 25).

overladt til medlemsstaterne, vedrører de *betingelser*, der skal være opfyldt som forudsætning for, at aktører kan anses for hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende institutioner³⁸.

57. Som Kommissionen i det væsentlige har anført i sine indlæg, skal betingelsen forstås således, at dens formål alene er at hindre behandlingsinstitutioner, hvis transaktioner ikke er anerkendte i henhold til lov eller af de relevante faglige organer, i at anvende den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Enhver aktivitet, endog en ulovlig aktivitet, er afgiftspligtig og kan således danne grundlag for enhver gældende fritagelse. Hvis direktivet dermed ikke indeholdt betingelsen om, at institutionerne skal være »behørigt anerkendte«, ville det medføre, at en behandlingsinstitution, der ikke er godkendt, ville – eller i det mindste kunne – anvende fritagelsen³⁹. Det følger ganske enkelt af alt dette, at alene en institution, der er behørigt anerkendt som en behandlingsinstitution, har ret til at gøre fritagelsen gældende.

58. Denne vurdering bekræftes af både den sammenhæng, hvori begrebet »behørigt anerkendte« indgår, og af det mål, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

59. For så vidt angår *sammenhængen* er der flere forhold, der synes at understøtte konklusionen, nemlig den harmoniseringsgrad, der er opnået gennem EU-retten, den almindelige opbygning af momsdirektivet og strukturen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

60. Med hensyn til harmoniseringsgraden, der er opnået gennem EU-retten, kan det for det første bemærkes, at de transaktioner, der kan fritages i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) – såsom patientpleje og lægelig behandling – generelt er underlagt forskellige betingelser i de enkelte medlemsstater. Selv om den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), finder anvendelse på hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende institutioner, harmoniserer hverken momsdirektivet som sådan eller EU-retten generelt dog betingelserne for udøvelsen af disse transaktioner. I denne sammenhæng er angivelsen af en forudsætning om behørig anerkendelse af den pågældende institution ganske enkelt en måde, hvorpå der kan tages hensyn til den manglende harmonisering ved fastsættelse af krav om, at de pågældende ydelser, set fra medlemsstatens synsvinkel, udføres på lovlig vis.

61. For det andet bør der, da betingelserne for anvendelse af denne fritagelse i overensstemmelse med den almindelige opbygning af momsdirektivet som følge af, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og 132, stk. 1, litra c), forfølger de samme formål, og dermed komplementerer hinanden⁴⁰, så vidt muligt anvendes en analog fortolkning af betingelserne for bestemmelsernes anvendelse. Det kan her bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c), forudsætter, at de relevante ydelser skal udføres »som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv

³⁸ – Jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 74), og af 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 34). Domstolen synes i begge sager at udlede, at hospitalet var behørigt anerkendt som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), fordi det havde en administrativ godkendelse til at udføre sine transaktioner.

³⁹ – Jf. f.eks. dom af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 21), og af 17.2.2005, Linneweber og Akritidis (C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 29).

⁴⁰ – Jf. i denne retning dom af 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 38).

som fastsat af den pågældende medlemsstat⁴¹. Begrebet »behørigt anerkendte« skal dermed tillige i relation til en juridisk person forstås som en henvisning til betingelserne for at udøve de relevante transaktioner i den pågældende medlemsstat⁴².

62. For det tredje kan det, for så vidt angår strukturen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), bemærkes, at bestemmelsen foreskriver tre grundlæggende betingelser for fritagelse, der vedrører forskellige karakteristika ved de ydelser, der kan fritages for afgift, nemlig deres karakter, den type af institution, der udfører dem, og de betingelser, hvorunder ydelserne udføres. Det fremgår særligt af den sidste betingelse, at medlemsstaterne for så vidt angår de betingelser, hvorunder de pågældende transaktioner er udført, alene kan inddrage transaktioner, der har social karakter. Det medfører, at de to øvrige betingelser i vid udstrækning ville blive frataget deres virkning, hvis medlemsstaterne havde mulighed for at fastsætte krav i relation til den betingelse i bestemmelsen, hvorefter den relevante institution skal være »behørigt anerkendt«, vedrørende enten karakteren af de udførte ydelser eller vedrørende de betingelser, hvorunder ydelserne skal udføres.

63. For så vidt angår det *formål*, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), har Domstolen allerede tilkendegivet, at bestemmelsen i særdeleshed har til formål at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling⁴³. I lyset af dette formål skal kravet om »behørig anerkendelse« af privatretlige organer som hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner, ikke fortolkes for snævert, men alene som en henvisning til de betingelser vedrørende medicinsk uddannelse og faglige standarder, der er fastsat i national lovgivning med henblik på at sikre, at den lægelige behandling, der udføres, har et tilstrækkeligt kvalitetsniveau⁴⁴.

64. Endelig skal det bemærkes, at der ud over ordlyd, kontekst og de mål, der forfølges med bestemmelsen, også skal tages hensyn til det fortolkningsprincip, hvorefter en bestemmelse i videst muligt omfang skal fortolkes således, at dens gyldighed ikke drages i tvivl⁴⁵.

65. Princippet om ligebehandling er en af de forskrifter, der afspejler, om EU-lovgiver har udøvet sin beføjelse med gyldighed. Ifølge Domstolens faste praksis medfører princippet, at lige forhold ikke må behandles forskelligt, og at forskellige forhold ikke må behandles lige, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet. Med henblik herpå skal de omstændigheder, som kendetegner forskellige situationer, og deres eventuelle sammenlignelige karakter, fastlægges og vurderes på grundlag af indholdet af og formålet med de omhandlede bestemmelser, idet der i dette øjemed skal tages hensyn til de foreliggende principper og mål på det pågældende område⁴⁶.

⁴¹ – Domstolen udledte i særdeleshed af denne betingelse, at medlemsstaternes skønsbeføjelse i denne sammenhæng er begrænset til behovet for at sikre, at fritagelsen i medfør af bestemmelsen alene finder anvendelse på behandling af personer, hvorunder der udvises et tilstrækkeligt kvalitetsniveau. Jf. dom af 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 34), og af 5.3.2020, X (Momsfritagelse af telefonisk rådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, præmis 42).

⁴² – Momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra c), indeholder allerede en mulighed for, at medlemsstaterne som betingelse for den momsfritagelse, der er indeholdt i direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), fastsætter krav om, at ikke-offentligretlige organers priser »skal være godkendt af det offentlige, eller ikke [må] overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – [ikke må] være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner«. Da EU-lovgiver har gjort sig den ulejlighed at afsætte en særlig bestemmelse til den måde, hvorpå de pågældende transaktioner udføres, og har truffet afgørelse om at begrænse vurderingen til de anvendte sociale betingelser, kan det aspekt ikke anvendes under rammerne for et andet vurderingskriterium, uden at det første kriterium fratages dets effektive virkning.

⁴³ – Jf. f.eks. dom af 1.12.2005, Ygeia (C-394/04 og C-395/04, EU:C:2005:734, præmis 23).

⁴⁴ – Jf. i denne retning f.eks. dom af 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, præmis 36 og 37), og af 5.3.2020, X (Momsfritagelse af telefonisk rådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, præmis 41 og 42).

⁴⁵ – Jf. dom af 19.11.2009, Sturgeon m.fl. (C-402/07 og C-432/07, EU:C:2009:716, præmis 47).

⁴⁶ – Jf. dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 41 og 42).

66. For så vidt angår momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er det klart, set i lyset af det formål, der grundlæggende forfølges med bestemmelsen, dvs. formålet om at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling, at offentlig- og privatretlige organer strengt taget må anses for at være i nogenlunde sammenlignelige situationer. Som følge heraf ville en situation, hvor fritagelsen i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), alene fandt anvendelse på offentlige hospitaler, reelt medføre en form for forskelsbehandling for så vidt angår den afgiftsmæssige behandling af privathospitaler.

67. EU-lovgiver har derfor tillige givet private institutioner mulighed for at anvende fritagelsen. Muligheden er dog begrænset af betingelser, hvorved der fortsat eksisterer en vis forskel i behandlingen af henholdsvis offentlige hospitaler og privathospitaler, da det alene er sidstnævnte, der skal godtgøre, at de opfylder de særlige betingelser i bestemmelsen. Det er korrekt, at forskelsbehandling ifølge Domstolens praksis kan være objektivt begrundet under visse omstændigheder⁴⁷. Hvis betingelsen, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), hvorefter den relevante institution skal være »behørigt anerkendt«, skulle forstås som en mulighed for medlemsstaterne for alene over for privatretlige organer at fastsætte særlige krav ud over de nødvendige med henblik på at kunne opnå godkendelse fra faglige organer og lignende til at udføre deres aktiviteter under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, ville det dog være vanskeligt at finde en begrundelse for en sådan forskelsbehandling.

68. Kravet om, at private organisationer skal godtgøre, at de har godkendelse til at udføre deres behandlingstransaktioner, er imidlertid velbegrundet, da de, i deres egenskab af private organisationer, ikke er en del af staten og derfor ikke *direkte* er underlagt statens kontrolbeføjelser, hvorfor medlemsstaterne med rette kan have sørget for anerkendelsesmekanismer for at sikre, at de private organisationer opfylder relevante faglige standarder.

69. Herefter kan opmærksomheden rettes mod princippet om afgiftens neutralitet, der i denne sammenhæng skal forstås som konkurrencemæssig neutralitet, hvor jeg allerede har angivet, at sidstnævnte snarere er et mål i afgiftsretten end et sandt, overordnet bindende princip, som ikke må begrænses af momsdirektivet. Det bør ikke desto mindre bemærkes, at princippet i medfør af Domstolens praksis forudsætter, at den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), i størst mulig udstrækning skal fortolkes således, at alle erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, skal behandles lige i forbindelse med opkrævning af moms. Princippet ville ifølge Domstolen i særdeleshed blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig den afgiftsfritagelse, der er fastsat for den relevante patientbehandling i henhold til (den nugældende) artikel 132, stk. 1, litra c), var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed i forbindelse med lægelig behandling⁴⁸.

70. I lighed med princippet om ligebehandling forholder det sig ganske vist således, at visse forskelle mellem offentlige og private hospitaler kan begrundes i hensigten om at sikre lige konkurrence. En sondring af hensyn til momsfastsættelsen mellem aktører på grundlag af personale, lokale, udstyr og ledelsens omkostningseffektivitet for så vidt angår ydelser – som nogle tyske retter tilsyneladende har foretaget – synes ikke at være relevant set i lyset af det mål, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). I generelle vendinger kan det

⁴⁷ – Jf. dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 52 og 53).

⁴⁸ – Jf. f.eks. dom af 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, præmis 30).

bemærkes, at det ikke var EU-lovgivers hensigt at give private leverandører af lægebehandling vanskeligere afgiftsmæssige vilkår, men snarere at opretholde en loyal konkurrence mellem private og offentlige organer.

71. Efter min opfattelse kan det udledes af både ordlyd, kontekst og de formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), samt behovet for at fortolke enhver bestemmelse på en måde, der ikke skaber tvivl om bestemmelsens gyldighed, at den skønsbeføjelse, der er overladt til medlemsstaterne, til at fastlægge de betingelser, hvorunder en privatretlig institution kan anses for »behørigt anerkendt« *alene* omfatter de betingelser, der skal opfyldes, for at en institution kan opnå godkendelse til, under den pågældende struktur for de relevante ressourcer, at udføre de sundheds- og lægeydelser, der er omfattet af fritagelsen. Betingelsen »behørigt anerkendt« vedrører dermed i det væsentlige *alene* faglige standarder.

72. Jeg har ikke i forbindelse med denne vurdering overset, at Domstolen i præmis 53 i dom af 8. juni 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380) med henvisning til Dornier-dommen⁴⁹ fastslog, at de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol, ud over den almene interesse i den berørte afgiftspligtiges virksomhed og den omstændighed, at andre afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, kan tage det forhold i betragtning, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i vid udstrækning dækkes af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer.

73. I den følgende præmis (præmis 54) i dommen fastslog Domstolen, at »[d]en pågældende medlemsstat derfor ikke [har] overskredet den skønsbeføjelse, den er blevet tildelt ved nævnte bestemmelse, ved med henblik på [anvendelse af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)], at kræve, at medicinske analyser foretaget af de pågældende laboratorier for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution«.

74. Man kan dog ikke undgå at bemærke, at denne bedømmelse faktisk afviger fundamentalt fra begrundelsen i Dornier-dommen, som Domstolen har henvist til. Som Domstolen bemærkede i præmis 53 i L.u.P.-dommen, blev det i Dornier-dommen *alene* vurderet, at de nationale myndigheder ved fastlæggelsen af, om privatretlige institutioner kan anerkendes, bl.a. kan tage det forhold, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, *i betragtning*⁵⁰. Det drejede sig ikke i Dornier-dommen om at tillade medlemsstater at *fastsætte* et krav om, at en vis procentdel af udgifterne til de relevante institutioners ydelser skal bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, før disse kan fritages for afgift i overensstemmelse med betingelsen »behørigt anerkendte« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Som Domstolen fastslog i præmis 75 i Dornier-dommen, »begrunder den omstændighed, at omkostningerne ved disse ydelser ikke overtages helt af de sociale sikringsinstitutioner, [derimod] ikke en forskelsbehandling mellem tjenesteyderne for så vidt angår momspålæggelsen« i tilfælde, hvor en institution udfører ydelser, der svarer til de ydelser, der udføres af andre aktører, der udfører samme behandlinger.

⁴⁹ – Dom af 6.11.2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

⁵⁰ – Jf. præmis 72 og 73 i Dornier. Jeg forstår tillige præmis 65 i dom af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), på denne måde. Domstolen fastslog ganske vist i dommens præmis 75, at den omstændighed, at en institution har opnået tilladelse fra de kompetente sundhedsmyndigheder til at håndtere stamceller imidlertid ikke i sig selv automatisk kan resultere i en anerkendelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Behandlingen af stamceller, selv når de er beregnet til anvendelse på mennesker, kan dog have andre formål end lægelig behandling eller diagnostik, som f.eks. forskning. Domstolen fandt således, at dette forhold »i en vis grad peger i retning af, at [en institution] udøver aktiviteter, som minder om hospitalsbehandling og pleje. En sådan tilladelse kan således udgøre et forhold, som taler for, at denne [enhed] i givet fald skal anses for »behørigt anerkendt« som omhandlet i [momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)]«, men den kan imidlertid ikke i sig selv automatisk resultere i, at institutionen var behørigt anerkendt i den pågældende medlemsstat som et hospital, et center for lægebehandling, et center for diagnostik eller andre lignende institutioner.

75. Alt dette viser, at Domstolen i Dornier-dommen alene havde til hensigt at påpege, at betingelsen om behørig anerkendelse under visse betingelser kan *anses* for at være opfyldt⁵¹. Når lægelig behandling og drift er dækket af sygesikringsordninger, forekommer det rimeligt at antage, at den institution, der udførte ydelserne, har behørig godkendelse til at udføre disse transaktioner⁵². Det modsatte kan dog ikke antages. Det blotte forhold, at en klinik eller et hospital fortrinsvis eller endog alene modtager private patienter, afspejler på ingen måde, at den pågældende institution ikke er behørigt anerkendt af de nationale myndigheder. Anvendelsen af sygesikringsordninger kan naturligvis bero på en række forskellige faktorer.

76. Domstolen fastslog under alle omstændigheder i L.u.P.-dommen (i præmis 36), at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at de pågældende tjenesteydelser »er omfattet af en forskellig momsordning alt efter, hvor de foretages, når deres *kvalitet er ens under hensyn til de pågældende tjenesteyderes uddannelse*«⁵³. Det er en nødvendig følge heraf, at en medlemsstat ikke er berettiget til at behandle to ens ydelser forskelligt i medfør af *betingelsen om behørig anerkendelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)*, på grundlag af den relevante andel af ydelser udført af institutionen, der er dækket af sygesikringsordninger, da en sådan betingelse ikke er knyttet til kvaliteten af den udførte lægelige behandling⁵⁴.

77. Selv om Domstolen således synes at have anført i præmis 54 i L.u.P.-dommen, at den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne er tildelt i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), giver medlemsstaterne mulighed for som betingelse for anerkendelse at fastsætte et krav om, at en nærmere bestemt procentdel af de behandlede patienter på det pågældende center for lægebehandling skal være dækket af en sygesikringsordning, er den vurdering med al respekt ukorrekt og uden støtte i lovteksten eller for den sags skyld i tidligere praksis. Kravet om behørig anerkendelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), giver ganske enkelt medlemsstaterne mulighed for at sikre, at behandlingsinstitutionerne opfylder de nødvendige standarder for udøvelse af sundhedsbehandling: Det skal ikke fortolkes som en mulighed for medlemsstaterne, hvor de så at sige kan indlemme private tjenesteydere af sundhedsbehandling i et offentligt sundhedssystem ved at udsætte førstnævnte for en ufordelagtig behandling i relation til momsfastsættelse. Som jeg netop har anført, er det min opfattelse – med al respekt – at den vurdering, som Domstolen synes at have givet udtryk for i præmis 54 i L.u.P.-dommen, er ukorrekt, og at den ikke her bør lægges til grund eller følges.

78. Under disse omstændigheder foreslår jeg Domstolen klart at tilkendegive, at ordene »behørigt anerkendte« henviser til de betingelser, der skal være opfyldt som forudsætning for, at den pågældende institution kan opnå godkendelse på grundlag af faglige standarder med henblik på i den relevante medlemsstat at udføre virksomhed som hospital, center for lægebehandling og diagnostik eller andre lignende institutioner. Da området ikke er harmoniseret, har medlemsstaterne utvivlsomt en høj grad af national selvbestemmelse. Når det følger af national lovgivning, at det alene er ydelser, som udføres af en institution, der foretager sundhedsbehandling på grundlag af en behørig anerkendelse af dens aktiviteter, der kan opnå

⁵¹ – Jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 71): »[hvorefter den omstændighed, at de nationale myndigheder har ret til at tage i betragtning, at en institutions virksomhed ikke modtager støtte fra og ikke dækkes af den offentlige sygesikring] ikke betyder, at den [...] omhandlede fritagelse systematisk skal udelukkes, når omkostningerne ved disse ydelser ikke godtgøres af de sociale sikringsinstitutioner«.

⁵² – Hvorved det indirekte forudsættes på grundlag af almindelig sund fornuft, at ydelser alene er dækket af sygesikringsordninger, når den pågældende institution er behørigt anerkendt.

⁵³ – Min fremhævelse.

⁵⁴ – Det skal bemærkes, at Domstolen ved flere lejligheder har ændret praksis vedrørende fortolkningen af den fritagelse, der er fastsat i den nugældende momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Jf. som eksempel på en dom, hvor en tidligere afgørelse tilsidesættes, dom af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 15), eller på en dom, hvor en tidligere afgørelse genfortolkes i strid med dens ordlyd med henblik på at fratage en tidligere afgørelse, dom af 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 35).

dækning gennem en social sikringsordning, kan en institution lægge til grund, at den, når den kan godtgøre, at dens ydelser i alt væsentligt dækkes, skal anses for behørigt anerkendt som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

2. *Måden, hvorpå de relevante ydelser udføres: betingelsen om »tilsvarende sociale betingelser«*

79. Det følger af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at det er en forudsætning for momsfritagelsen, at hospitalsbehandlingen, plejen eller transaktioner i nær tilknytning hertil udføres af en institution, der hører under en af de kategorier, der henvises til i bestemmelsen. Når de pågældende ydelser udføres af en privatretlig institution, er det dog samtidig en betingelse, at de udføres under »sociale betingelser svarende til« dem, der finder anvendelse, når ydelserne af udføres af offentligretlige organer⁵⁵.

80. Indledningsvis er det væsentligt at fastslå, at det, idet retssikkerhedsprincippet skal iagttages af medlemsstaterne, når de gennemfører momsdirektivet⁵⁶, skal fremgå af den nationale lovgivning, at en privat behandlingsinstitution, der ønsker at gøre den pågældende momsfritagelse gældende, skal opfylde kravet vedrørende »tilsvarende sociale betingelser«. Det ville ikke være tilstrækkeligt, hvis den relevante myndighed vurderede betingelserne på det tidspunkt, hvor en anmodning om momsfritagelse blev indgivet. Det er da også gennem den generelt anvendelige og offentligt tilgængelige lovgivning, at en privat behandlingsinstitution kan opnå viden om de sociale betingelser, som institutionen skal opfylde, hvis den ønsker at anvende momsfritagelser.

81. Samtidig er det tilstrækkeligt for dette formål, at et privathospital eller anden tilsvarende behandlingsinstitution sørger for at overholde de retlige betingelser, der er fastsat af en medlemsstat som forudsætning for at anvende fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Enhver anden vurdering ville medføre, at en medlemsstat fuldstændig kunne hindre private behandlingsinstitutioner i at anvende fritagelsen i bestemmelsen ved ganske enkelt at undlade at lade privatretlige organer drive virksomhed under sociale betingelser svarende til dem, der i henhold til lov gælder for offentligretlige organer.

82. Når en privat institution vurderer, at de betingelser, der er indeholdt i den relevante lovgivning hverken er identiske med eller i det mindste svarer til de sociale betingelser, der gælder for offentlige hospitaler, må institutionen være berettiget til at udfordre kriteriernes gyldighed. Hvis det viser sig, at den nationale lovgivning indeholder andre betingelser end de betingelser, der gælder for offentlige institutioner, skal de nationale retter i særdeleshed afklare, om den begrundelse, som en medlemsstat har angivet i denne sammenhæng, er tilfredsstillende. Dette forudsætter, at der er en sammenhæng mellem samtlige disse betingelser og en social betingelse svarende til dem, der gælder for et offentligt hospital, et center for lægebehandling eller lignende behandlingsinstitutioner.

⁵⁵ – Det skal tillige bemærkes, at denne betingelse ikke var indeholdt i Kommissionens oprindelige forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1973, C 80, s. 1). Jf. generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punkt 82).

⁵⁶ – Dom af 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 49).

83. I denne sammenhæng skal det bemærkes, at det ikke fremgår af momsdirektivet, hvordan begrebet »sociale betingelser svarende til« dem, der finder anvendelse på offentlige hospitaler, der udfører lægelig behandling, skal forstås⁵⁷. På samme måde som ved betingelsen »behørigt anerkendte« betyder det ikke, at begrebet skal forstås gennem en henvisning til national ret, men snarere således, at medlemsstaterne, inden for rækkevidden af begrebets betydning, har en skønsmæssig beføjelse til at afgøre, hvilke betingelser der skal opfyldes af offentlige organer, der udfører lægeydelser. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal samme betingelser opfyldes af privatretlige organer som forudsætning for, at deres ydelser kan blive omfattet af fritagelsen.

84. Domstolen har ganske vist vurderet, at begrebet »sociale betingelser« kan omfatte forhold som fastsættelse af lægeydelsernes pris⁵⁸ eller nærmere bestemmelser om, hvorvidt en medlemsstats sociale sikringsinstitutioner dækker behandling⁵⁹. Domstolen har dog aldrig søgt på en generel og systematisk måde at præcisere indholdet af denne betingelse. Den foreliggende sag synes at udgøre en oplagt mulighed for at foretage en sådan præcisering.

85. Som jeg allerede har påpeget i denne sammenhæng, er der enighed om, at en bestemmelses betydning og rækkevidde sædvanligvis skal fastlægges særligt gennem henvisning til bestemmelsens ordlyd, kontekst og de formål, der forfølges med den pågældende bestemmelse. Selv om der ikke er meget at sige om *konteksten*, bidrager bestemmelsens *formål* og *ordlyd* til en præcisering af begrebets betydning.

86. Med hensyn til de formål, der forfølges med den tredje betingelse i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er det oplagt, at det pågældende formål er at undgå, at private institutioner udbyder momsfri ydelser uden at tage del i de samme sociale forpligtelser som deres offentligretlige kolleger. Det er måske blot udtryk for en anden form for henvisning til de offentlige tjenesteforpligtelser af social karakter, som offentlige hospitaler og andre behandlingsinstitutioner er pålagt⁶⁰. Betingelsen er derfor i særlig grad udtryk for princippet om ligebehandling og princippet om afgiftens neutralitet mellem privat- og offentligretlige organer, hvilket ikke mindst skyldes, at hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af sidstnævnte på den ene side altid er momsfritaget, og at førstnævnte på den anden side ikke nødvendigvis er undergivet samme offentlige tjenesteforpligtelser af social karakter.

87. For så vidt angår *ordlyden af* momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), fremgår det klart af selve bestemmelsens tekst, at der skal foretages en sammenligning af hospitaler, der er offentligretlige organer, og privathospitaler.

⁵⁷ – I denne sammenhæng bemærkede Domstolen i præmis 24 i dom af 5.3.2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), at »denne bestemmelse ikke præcist definerer, hvilke aspekter af den pågældende behandling der skal være sammenlignelige med henblik på vurderingen af, om bestemmelsen finder anvendelse«. Det skal dog ikke forstås for snævert. Det fremgår da også klart af ordlyden i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at det, der skal være »socialt tilsvarende« er de betingelser, hvorunder de fritagelsesberettigede ydelser udføres, og ikke blot, som den nævnte præmis kunne synes at afspejle, indholdet af disse ydelser.

⁵⁸ – Dom af 5.3.2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 28).

⁵⁹ – Dom af 5.3.2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 31). Domstolen bemærkede i denne sammenhæng, at bestemmelserne om dækning »er relevante«, men præciserede ikke betingelserne herfor eller virkningerne heraf på vurderingen.

⁶⁰ – Der er dermed en direkte sammenhæng mellem forpligtelserne og den omstændighed, at de pågældende ydelser er en del af de tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse, der henvises til i artikel 106 TEUF. Hensigten med bestemmelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, er da også at undtage visse transaktioner med den begrundelse, at de er af almen interesse. Jf. i denne retning dom af 5.3.2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 26), og for så vidt angår det forhold, at ydelser, der udføres af et hospital eller et center for lægebehandling eller diagnostik, anses for en ydelse af almen økonomisk interesse, dom af 25.10.2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, præmis 55), og af 12.7.2001, Vanbraekel m.fl. (C-368/98, EU:C:2001:400, præmis 48).

88. Da formålet med betingelsen er at sikre loyal konkurrence mellem offentlige og private organer, har betingelsen *to sider*. Den hindrer private institutioner i at udbyde momsfri ydelser, når de ikke yder de samme offentlige tjenesteforpligtelser af social karakter, som de offentlige institutioner er pålagt. På den anden side giver betingelsen, som følge af at de ydelser, der udføres af offentlige organer, altid er fritaget for moms, mulighed for, at private enheder, der er underlagt samme forpligtelser (eller som frivilligt påtager sig dem) også kan anvende denne momsfritagelse.

89. Det følger af ordlyden i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at sammenligningen bør foretages på grundlag af de særlige transaktioner, der udføres af en behandlingsinstitution. Det medfører således, at en privat behandlingsinstitution også skal have mulighed for at vælge at undlade at efterleve betingelsen for visse af dens aktiviteter og dermed ikke anvende momsfritagelsen i relation til disse transaktioner⁶¹.

3. Fortolkningen af begreberne »tilsvarende«, »social« og »betingelser«

90. Med henblik på at fastlægge rækkevidden af den sammenligning, som nationale retter må foretage for at vurdere, om de sociale betingelser, som en medlemsstat fastsætter for privatretlige organer, der ønsker at anvende momsfritagelsen, er forenelige med EU-retten, er der herefter behov for at fastlægge rækkevidden af substantivet »betingelse« og af de adjektiviske prædikater »social« og »tilsvarende«.

91. Først bør det bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), ikke henviser til enhver form for forpligtelse, der pålægges ydelser, som udføres af offentlige organer, men derimod udelukkende de betingelser, der har en social karakter. Det er som følge heraf disse betingelser, der er relevante for sammenligningen, der skal foretages. Som jeg allerede har anført, rækker begrebet dog videre end f.eks. karakteren af de beløb, der opkræves af sådanne institutioner.

92. Det er min opfattelse, at begrebet »sociale betingelser« skal forstås som en henvisning til lovbestemte forpligtelser for offentlige hospitaler over for deres patienter. Det omfatter dog ikke de forpligtelser, som offentlige organer er pålagt med hensyn til personaleledelse, lokalitet, udstyr eller omkostningseffektivitet⁶².

⁶¹ – Da momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), imidlertid henviser til enhver social betingelse, skal der, ved afgørelsen af, om den betingelse, som er fastsat af medlemsstaten med henblik på momsfritagelse af aktiviteten, er forenelig med bestemmelsen, tages hensyn ikke blot til de forpligtelser, der *specifikt* finder anvendelse på tilsvarende ydelser, når de udføres af et offentligt organ, men også til de mere generelle forpligtelser, som påhviler offentlige institutioner under udførelsen af sådanne transaktioner, når disse betingelser har social karakter. Hvis – for at tage et nutidigt eksempel – alle offentlige hospitaler, der udfører en specifik aktivitet, er forpligtet i henhold til lov til at reservere et vist antal sengepladser til patienter, der er ramt af COVID-19, uafhængigt af, hvilket medicinsk afsnit det vedrører, vil den samme forpligtelse – der er af social karakter – skulle opfyldes af ethvert privathospital, der ønsker fritagelse af aktiviteten. Hvis forpligtelsen i relation til COVID-19 i det pågældende eksempel ikke omfattede eksempelvis offentlige neurologiske hospitaler eller den neurologiske afdeling på et almindeligt hospital, ville det forhold, at private neurologiske hospitaler eller en neurologisk afdeling på et privathospital ikke reserverede et vist antal sengepladser til sådanne patienter, ikke kunne danne grundlag for et afslag på momsfritagelse i medfør af artikel 132, stk. 1, litra b), af transaktioner, der er udført af det pågældende hospital eller den pågældende afdeling.

⁶² – Det implicite formål med dette er efter min vurdering at undgå en negativ effekt for private organisationer, der har valgt at anvende f.eks. andre organisationsformer eller anden registrering af oplysninger, og dermed at tilskynde loyal konkurrence, dvs. konkurrence på grundlag af aktiviteten.

93. For det andet skal begrebet »sociale betingelser« forstås som en henvisning til de betingelser, *der følger af lov*, i den relevante medlemsstat vedrørende *offentlige hospitalers retlige forpligtelser i forbindelse med behandlingen af offentlige patienter*⁶³. De retlige forpligtelser kan dermed variere, og gør det også, fra medlemsstat til medlemsstat, men det må antages, at de i særdeleshed vedrører forhold som retten til visse typer hospitalsbehandling og regulering af forhold som brugerbetaling for tillægsydelser. De sociale betingelser kan dog også vedrøre andre forhold: Et eksempel kan være en retlig forpligtelse for offentlige hospitaler til at holde skadestuer åbne i weekenden. For så vidt angår betingelsen, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), hvorefter private institutioner skal være »behørigt anerkendte«, er de sociale betingelser, der hermed henvises til, tillige af en ganske anden karakter end de betingelser, der er foreskrevet ved lov, i relation til anerkendelse som hospital, center for lægebehandling og diagnostik eller andre lignende institutioner.

94. For det tredje afspejler begrebet »tilsvarende«, at de sociale betingelser, der gælder for offentlige hospitaler, ikke skal opfyldes til fulde af deres privatretlige kolleger. Visse former for sociale forpligtelser kan måske også som følge af deres karakter alene udføres af offentlige hospitaler.

95. Dette medfører dog ikke, at medlemsstaterne frit kan fastsætte de sociale betingelser, der skal opfyldes af private institutioner. I modsætning til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), henviser direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), ikke til »visse former« for sociale betingelser, hvilket ville have været tilfældet, hvis EU-lovgiver havde ønsket at overlade medlemsstaterne en vid skønsbeføjelse i denne sammenhæng⁶⁴. Det modsatte er tilfældet: Den anvendte ordlyd (»Medlemsstaterne fritager [...]«) viser, at medlemsstaterne skønsbeføjelse er begrænset i denne sammenhæng⁶⁵.

96. Hovedformålet med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), i den nævnte og andre sammenhænge er da også at sikre en sammenlignelig afgiftsfastsættelse mellem offentlige og private behandlingsinstitutioner, som i vid udstrækning udfører de samme funktioner, og som, igen i vid udstrækning, behandler deres patienter på nogenlunde samme måde. I denne sammenhæng er det dog klart, at medlemsstaterne ikke kan fastsætte krav om, at privathospitaler som en betingelse for at opnå den relevante momsfrigivelse skal udføre lægeydelser under sociale betingelser, der ikke genfindes i de retlige forpligtelser, som offentlige hospitaler er underlagt.

97. Efter min opfattelse omfatter begrebet »tilsvarende« tillige en vis form for generalisering i forbindelse med sammenligningen. Da formålet med betingelserne er at sikre en høj grad af afgiftsmæssig lighed mellem private og offentlige organer, skal medlemsstaterne efter min opfattelse sikre, at private enheder i alt væsentligt opfylder alle de sociale betingelser, som offentlige institutioner er *pålagt* i medfør af national lovgivning, som kan have en mærkbar effekt på den loyale konkurrence mellem offentlige og private institutioner. Det ville i særdeleshed omfatte alle de *sociale betingelser*, der må antages at have en væsentlig betydning for ledelsen af offentlige organer eller for patienters valg mellem ydelser hos et privat eller offentligt organ. En medlemsstat kan dog ikke give momsfrigivelse for ydelser, der er udført af private institutioner,

⁶³ – Et privathospital vil da også alene med henvisning til sådanne betingelser kunne godtgøre, at de forpligtelser, der er underlagt, faktisk svarer til de forpligtelser, der påhviler et offentligt hospital. Hvis begrebet derimod skulle forstås som en simpel henvisning til de faktiske forhold, hvorunder offentlige organer udfører deres transaktioner, eller til den praksis, der følger, ville det være vanskeligt at vurdere, om de betingelser, som de private organer skal opfylde, reelt er opfyldt, da det ville forudsætte en undersøgelse af potentielt tusindvis af andre hospitaler i den pågældende medlemsstat.

⁶⁴ – Jf. dom af 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, præmis 30 og 33).

⁶⁵ – Det er i særdeleshed ikke min opfattelse, at det bør overlades til medlemsstaternes skøn, fordi problemstillingen er kompliceret.

hvis de alene til dels har opfyldt de sociale betingelser, der finder anvendelse på offentlige institutioner, når betingelserne må antages at have en sådan indflydelse på den loyale konkurrence mellem de to former for institutioner.

98. Når nationale retter har behov for at vurdere de sociale betingelser, som private institutioner skal efterleve for at kunne anvende momsfrigtagelsen i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), på deres transaktioner, skal retterne kort sagt sikre, at de pågældende betingelser hverken går videre end eller i utilstrækkelig grad modsvarer de lovbestemte sociale betingelser, der gælder for offentlige institutioner, selv om der, i mangel af bedre, kan være behov for mere generelle sammenligninger af hensyn til formålet.

99. Der er afgjort i denne sammenhæng behov for afbalancerede kriterier i den betydning, at de hverken er til fordel eller ulempe for de private institutioner. Hvis offentlige organer i en bestemt medlemsstat f.eks. er *forpligtede i henhold til lov* til, ud fra et behandlingsmæssigt synspunkt, at sikre samme behandlingskvalitet uafhængigt af den relevante takst eller er forpligtede til at behandle alle patienter uafhængigt af deres personlige forhold, skal medlemsstaten sørge for, at alene de private institutioner, der opfylder tilsvarende betingelser, kan anvende momsfrigtagelsen.

100. Som et andet eksempel kan nævnes tilfælde, hvor offentlige hospitaler er forpligtede i henhold til lov til at udbyde ydelser til en grundtakst, hvorved der ikke er sikkerhed for, hvilken medicinsk fagperson der faktisk udfører den basale lægelige behandling. Hvis et privat organs lægeydelser under sådanne omstændigheder skal kunne fritages for moms, skal patienten have fået det samme tilbud, uanset om den pågældende vælger at foretage ekstrabetaling for at sikre, at han eller hun opnår behandling hos den læge, som vedkommende ønsker.

101. Når offentlige organer har autorisation til at udføre lægelige aktiviteter, der er fritaget for moms uden at være bundet af en bestemt opkrævningsssats, eller uden at sådanne aktiviteter er dækket af sygesikringsordninger, kan den relevante medlemsstat ikke anføre denne eller en tilsvarende begrundelse som grundlag for at afvise anvendelse af den momsfrigtagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), på den samme transaktion, når den udføres af et behørigt anerkendt privatretligt organ. Det følger i særdeleshed heraf, at privathospitaler, såfremt offentlige behandlingsinstitutioner har mulighed for at opkræve ekstrabetaling af særligt bemidlede patienter, hvorved de kan opnå momsfri tillægsydelser og produkter, der er specialiserede eller af en bedre kvalitet, naturligvis også skal have mulighed for at udbyde de samme ydelser eller produkter uden moms⁶⁶.

102. Hvis offentlige hospitaler på samme måde har mulighed for f.eks. at tilbyde forskellige satser af hensyn til patienters præferencer i relation til hospitalsophold (såsom ophold på enkeltværelse) eller bedre proteser – selv om de ikke er dækket af sygesikringsordninger – skal de samme ydelser, hvis de udføres af et privat organ, også fritages for moms.

a) *Idealmed III-dommen*

103. Det er korrekt, at Domstolen i præmis 21 i *Idealmed III-dommen*, bemærkede, at betingelsen om tilsvarende sociale betingelser vedrører de udførte ydelser og *ikke* den relevante tjenesteyder. Domstolen fandt som følge heraf, at »andelen af den behandling, der er udført under tilsvarende

⁶⁶ – I praksis er det da heller ikke usædvanligt, at offentlige hospitaler kan behandle personer, der ikke er dækket af sygesikring, såfremt de er i stand til at betale udgifterne.

sociale betingelser, som omhandlet i den nævnte bestemmelse, i forhold til samtlige tjenesteyderens aktiviteter, ikke [er] relevant for anvendelsen af den i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse«⁶⁷.

104. Det er min opfattelse, at denne dom ikke bør over-fortolkes. De væsentligste faktiske forhold i Idealmed III-dommen var da også, at anvendelsen af den relevante fritagelse, ifølge den nationale rets fremstilling af de relevante nationale retsfor skrifter – der var bindende for retten – ikke afhæng af, hvorvidt *samtlige aktiviteter* blev udført under tilsvarende sociale betingelser, men snarere af *andelen* af sådanne aktiviteter, der opfyldte betingelsen. Det følger heraf, at når Domstolen i Idealmed III-dommen fandt, at »*andelen af den behandling, der er udført under tilsvarende sociale betingelser*, som omhandlet i den nævnte bestemmelse, i forhold til samtlige tjenesteyderens aktiviteter, ikke [er] relevant for anvendelsen af den i [momsdirektivets] artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse«⁶⁸, var det ikke Domstolens hensigt at forhindre medlemsstaterne i som en social betingelse og dermed som en betingelse for at fritage lægeydelser at foreskrive, at eksempelvis et privathospital skal udføre et vist antal ydelser til en bestemt sats⁶⁹.

105. De problemstillinger, der blev rejst i Idealmed III, vedrørte snarere spørgsmål om andelen af den relevante behandling, der udføres af privathospitalet under sociale betingelser, der svarer til betingelserne for et offentligt hospital, og om denne problemstillings eventuelle betydning for et krav om momsfritagelse i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Selv om det, som følge af andre konklusioner jeg drager herefter vedrørende den af den forelæggende ret nævnte lovgivnings forenelighed med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), kunne være relevant at kommentere andre problemstillinger i denne dom, anser jeg det for unødvendigt at behandle disse andre problemstillinger, der må afvente bedømmelse i en mere oplagt sag.

4. Anvendelse på den situation, der er beskrevet af den forelæggende ret i det første spørgsmål

106. Som jeg allerede har redegjort for, leder det forelagte spørgsmål til problemstillingen om, hvorvidt momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er forenelig med den nationale lovgivning, hvorefter momsfritagelsen i medfør af den pågældende artikel i momsdirektivet beror på en forudsætning om, at hospitalsydelsen og den lægelige behandling udføres af et privathospital, der ikke er et universitetshospital, og som enten

- af organerne for lovpligtig ulykkesforsikring er givet adgang til at udføre lægebehandling eller
- er optaget i en delstats hospitalsplan (»Plankrankenhäuser«) eller
- har indgået en forsyningsaftale med sygekassernes delstatsforbund eller de supplerende sygekassers forbund eller

⁶⁷ – Dom af 5.3.2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 21).

⁶⁸ – Min fremhævelse. Det er dermed klart, at fritagelsen finder anvendelse på de enkelte ydelser snarere end med henvisning til institutionen som helhed.

⁶⁹ – Man kan f.eks. forestille sig, at en medlemsstat fastsætter to sociale betingelser for offentlige hospitaler, hvor den første vedrører tildeling af visse rettigheder til patienter (f.eks. ret til fuldstændig adgang til deres lægejournal og ret til at få denne udleveret, ret til ledsagelse osv.), mens den anden vedrører reservation af 20% af hospitalssengene til patienter med COVID-19. Medlemsstaten kan ikke give privathospitaler mulighed for at anvende momsfritagelsen på *alle deres* transaktioner, hvis det alene er 40% heraf, der opfylder de to betingelser, da det for så vidt angår den første betingelse vil medføre, at 60% af ydelserne potentielt kan fritages, selv om de ikke opfylder de pågældende patientrettigheder. Medlemsstaten vil dog være berettiget til, blandt andre sociale betingelser, at fastsætte krav om, at også privathospitaler skal reservere 20% af deres senge til patienter med COVID-19, selv om den betingelse afhænger af, hvilket hospital der udbyder ydelserne og ikke direkte ydelsernes karakter.

- i løbet af det foregående afgiftsår har udført mindst 40% af de fakturerede hospitalsydelser for beløb, der er lavere end det beløb, der dækkes af vedkommende sociale sikringsinstitutioner.

107. Da momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), i den foreliggende sag foreskriver tre grundlæggende betingelser for, at en ydelse kan momsfrtages (nemlig, at den vedrører transaktionen hospitalsbehandling eller pleje, at den udføres af en behørigt anerkendt institution, og at den udføres under tilsvarende sociale betingelser), er der herefter behov for at undersøge, hvorvidt hver enkelt af de fire muligheder, der er foreskrevet i en bestemmelse som UStG's § 4, nr. 14, litra b), sammenholdt med SGB V's § 108, er i overensstemmelse med betingelserne.

a) Vurdering af de fire muligheder for at opfylde kriterierne, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)

108. Det er i denne sammenhæng ganske indlysende, at de fire muligheder for at opfylde kriterierne ikke kan begrundes med henvisning til kravet om, at de relevante ydelser skal kunne henføres til transaktioner i form af hospitalsbehandling eller pleje eller ydelser udført af en »behørigt anerkendt« institution i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Som det allerede er konstateret, vedrører den særlige betingelse i alt væsentligt nødvendige faglige standarder. Det fremgår klart af de sagsakter, som er fremlagt for Domstolen – og er anført af Kommissionen i dennes skriftlige indlæg – at hospitalet er behørigt anerkendt af de tyske myndigheder⁷⁰. Sagen kommer dermed til at dreje sig om, hvorvidt anvendelsen af de fire muligheder for at opfylde kriterierne, der er indeholdt i tysk lovgivning, kan begrundes med henvisning til kravet om »tilsvarende sociale betingelser«.

109. For så vidt angår de første tre muligheder for at opfylde kriterierne, skal det bemærkes, at kriterierne ikke i sig selv er »sociale betingelser« i den særlige betydning, der følger af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), da de højst indirekte er knyttet til udøvelsen af hospitalsbehandling og pleje af patienten. Mulighederne vedrører reelt de finansielle forhold og kontraktindgåelser mellem det relevante hospital eller den relevante behandlingsinstitution og udbydere af lovpligtig ulykkesforsikring, sygekassernes delstatsforbund, de supplerende sygekassers forbund eller en delstat.

110. Særligt den anden mulighed (dvs. optagelse i en delstats hospitalsplan) synes at afspejle en hensigt fra medlemsstatens side om at fastsætte en form for kvote for privathospitalerne gennem henvisning til særlige geografiske områder. Tanken synes her at være en anvendelse af momsfritagelsen i artikel 132 som et middel til at sikre, at der er en faktisk begrænsning af antallet af *privathospitaler*, der driver virksomhed i et bestemt sammenhængende geografisk område, med henblik på at sørge for, at de *offentlige hospitaler*, der drives i den pågældende region, bevarer et tilstrækkeligt antal patienter og dermed forbliver økonomisk levedygtige. Lad mig blot anføre, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), ikke kan anvendes med det formål, og at ethvert forsøg fra den tyske stats side – hvad enten det sker gennem skattemyndigheder eller gennem de organer, der er ansvarlige for planlægning af sundhedsbehandling – på at opnå et sådant resultat ved således at indskrænke privathospitalers mulighed for at opnå momsfritagelse ville være åbenbart ulovligt og i strid med EU-retten.

⁷⁰ – Det synes at fremgå af de oplysninger, som er fremlagt af den forelæggende ret, at den nationale lovgivning ikke foreskriver, at et privat organ nødvendigvis skal befinde sig i en af de fire situationer, der henvises til i UStG's § 4, nr. 14, litra b), sammenholdt med SGB V's § 108, for, uden at være en universitetsklinik, at kunne opnå godkendelse til at udføre hospitalstransaktioner. De fire situationer synes snarere at kunne opstå, når en institution har opnået behørig godkendelse til udførelse af sådanne transaktioner.

111. Under alle omstændigheder kan det også i denne sammenhæng bemærkes, at selv om den information, der er fremlagt af den forelæggende ret, ikke klart og udtømmende redegør for de betingelser, som en institution skal opfylde for at kunne anvende en af de første tre muligheder, synes udbydere af lovpligtig ulykkesforsikring, sygekassernes delstatsforbund og de supplerende sygekassers forbund alle at være berettigede til at træffe afgørelse om, hvorvidt de ønsker at indgå en aftale med et hospital⁷¹.

112. På samme måde er delstaterne tilsyneladende ikke forpligtede til at inddrage privathospitaler, der ikke er universitetsklinikker, men udfører deres transaktioner under tilsvarende sociale betingelser, i deres hospitalsplan. Da den omstændighed, at der måtte findes en skønsbeføjelse i national ret, hvilket skal efterprøves af den forelæggende ret, medfører, at det er muligt at afslå en behandlingsinstitutions anvendelse af momsfritagelsen, selv om institutionen opfylder betingelserne for fritagelse i henhold til momsdirektivet, er en sådan skønsbeføjelse i strid med ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Dette skyldes ikke mindst, at sidstnævnte bestemmelse medfører en *forpligtelse* for medlemsstaterne til at fritage de transaktioner, der opfylder betingelserne i den pågældende bestemmelse («Medlemsstaterne fritager [...]»)⁷².

113. For så vidt angår den sidste mulighed, der nævnes i den nationale lovgivning, nemlig at privathospitalet, der ikke er en universitetsklinik, i løbet af det foregående afgiftsår skal have udført mindst 40% af de fakturerede hospitalsydelser for beløb, der er lavere end det beløb, der dækkes af de sociale sikringsinstitutioner, er det væsentligt at fremhæve, at denne mulighed, som den er fremlagt af den tyske regering, ikke afhænger af, hvorvidt de udførte ydelser faktisk er dækket af sygesikringsordninger, men snarere af de takster, der opkræves af det relevante privathospital for lægelig behandling, der er udført direkte over for patienter⁷³. Dette forhold har betydning for enhver vurdering af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 133, som nu skal betragtes nærmere.

b) Momsdirektivets artikel 133

114. Medlemsstaterne kan i medfør af momsdirektivets artikel 133 fastsætte en række yderligere betingelser, der er individuelle for enhver sag, som forudsætning for momsfritagelse. Blandt disse betingelser foreskriver artikel 133, stk. 1, litra c) – som nogle af parterne har henvist til – at medlemsstater i hvert enkelt tilfælde kan gøre meddelelse af den fritagelse, der er fastsat i 132, stk. 1, litra b), betinget af, at det private organ fastsætter takster, der forinden er *godkendt* af det offentlige, eller ikke overstiger sådanne godkendte priser, eller for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne, er lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner⁷⁴.

⁷¹ – Jf. f.eks. SGB V's § 109, stk. 2.

⁷² – Min fremhævelse.

⁷³ – Opfyldelse af denne betingelse afhænger dermed ikke af forhold, der ligger uden for et offentligt hospitals eller et privathospitals kontrol, såsom de betingelser for godtgørelse, der er fastsat af vedkommende sociale sikringsinstitutioner.

⁷⁴ – Som det klart fremgår af bestemmelsens ordlyd, skal betingelsen vurderes i relation til enhver aktivitet, der er udført af den pågældende institution.

115. Sagsakterne viser dog ikke, at priserne for hospitalsydelser i Tyskland skal *godkendes* af det offentlige, hvilket er en væsentlig betingelse i momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra c)⁷⁵. De opkrævede priser inddrages i relation til godtgørelsen fra de sociale sikringsordninger, men intet tyder på, at de opkrævede priser er underlagt en sådan form for kontrol⁷⁶.

116. Det følger tillige af ordlyden af momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra c), at den betingelse, som medlemsstaterne således kan fastsætte i medfør af bestemmelsen, vedrører *samtlig*e priser, som den pågældende institution opkræver.

Dermed skal priserne for samtlige ydelser, der er udført i forbindelse med et privathospitals transaktioner, enten være i overensstemmelse med de priser, der er godkendt af det offentlige, eller ikke overstige sådanne godkendte priser eller for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne, være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner, hvorved samtlige disse ydelser, hvis hver enkelt af disse opfylder betingelserne for anvendelse af fritagelsen i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), kan fritages, mens ingen af dem kan fritages, hvis det ikke er tilfældet. Bestemmelsen medfører dog aldrig mulighed for at afslå anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, med den begrundelse, at det *alene er en del af de lægeydelser*, der faktisk er udført, som opfylder betingelsen⁷⁷.

117. Selv om den fjerde mulighed i medfør af tysk ret ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 133, er jeg af den opfattelse, at en sådan betingelse ikke desto mindre kan anses for at være omfattet af begrebet tilsvarende sociale betingelser som indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), såfremt offentlige hospitaler, uafhængigt af den pågældende aktivitet, tillige er underlagt den retlige forpligtelse til i det foregående afgiftsår at have udført mindst 40% af de fakturerede hospitalsydelser for beløb, der er lavere end det beløb, der dækkes af vedkommende sociale sikringsinstitutioner, eller er underlagt en retlig forpligtelse, der ligger denne nær.

118. Alt dette for at fastslå, at selv om betingelsen vedrørende fakturering for så vidt angår 40% af hospitalsydelserne ikke kan begrundes med henvisning til momsdirektivets artikel 133, stk. 1, litra c), kan den ikke desto mindre principielt anses for en social betingelse i medfør af direktivets artikel 132, stk. 1, litra b), under forudsætning af, at offentlige hospitaler og andre tilsvarende institutioner også er underlagt en sådan betingelse i henhold til lov⁷⁸.

⁷⁵ – Jf. D. Berlin, *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruxelles, 2020, s. 538.

⁷⁶ – Med henblik på at afklare enhver misforståelse ønsker jeg i denne sammenhæng at fremhæve, at spørgsmålet om retningslinjerne for sygekassernes dækning af sundhedsbehandling, selv når disse retningslinjer er fastsat i henhold til lov, ikke vedrører priskontrol. Det forhold, at alene visse af sundhedsydelserne, der er udført til en særlig pris, ikke er omfattet, medfører da heller ikke, at behandlingsinstitutionerne er forpligtede til at fastsætte de pågældende priser for deres ydelser. Institutionerne kan frit fastsætte de priser, som de ønsker.

⁷⁷ – Denne ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 133 understøttes af behovet for at fortolke enhver EU-retlig bestemmelse på en sådan måde, at den er i overensstemmelse med de grundlæggende retsprincipper, herunder princippet om ligebehandling, og med det formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 133, hvorefter medlemsstaterne først og fremmest har mulighed for at fastsætte yderligere betingelser med henblik på at sikre, at alene private organer, der yder virksomhed under samme betingelser, som er fastsat for offentlige organer, kan anvende fritagelsen.

⁷⁸ – Hvis der er andre sociale betingelser, som offentlige hospitaler skal opfylde, når de udfører samme ydelse, ville den nationale lovgivning ganske vist også være i strid med EU-retten, såfremt privathospitaler ikke i medfør af lovgivningen skulle opfylde samme sociale betingelser med henblik på at anvende den momsfritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Sagsøgeren vil dog ikke være forpligtet af disse andre sociale betingelser, da et direktiv ikke i sig selv kan skabe forpligtelser for private, når det ikke er korrekt gennemført i national ret. Jf. f.eks. dom af 5.3.2002, *Axa Royale Belge* (C-386/00, EU:C:2002:136, præmis 18), og mit forslag til afgørelse *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:176, punkt 21).

119. Det bør fremhæves, at det forelagte spørgsmål vedrører den nationale lovgivnings forenelighed med EU-retten og spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgeren bør kunne anvende fritagelsen. Uafhængigt af, hvilken vurdering Domstolen foretager under hensyntagen til de konklusioner, der blev foretaget i Idealmed III-dommen, i relation til den fjerde mulighed, er den nationale lovgivning under alle omstændigheder i strid med EU-retten, idet de tre første muligheder, som SGB V's § 108 henviser til, ikke direkte vedrører den betingelse, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), hvorefter de pågældende transaktioner skal udføres under tilsvarende sociale betingelser.

120. Sammenfattende foreslår jeg derfor, at det af den forelæggende ret første stillede spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som betingelse for momsfrigtagelse foreskriver, at et privathospital enten skal have indgået en forsyningsaftale med udbydere af lovpligtig ulykkesforsikring eller være en del af en delstats hospitalsplan eller have indgået en forsyningsaftale med en national eller regional sygesikringsordning. Disse betingelser kan i særdeleshed ikke anses for at være sociale betingelser i den betydning, der følger af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

121. En betingelse som den, der er nævnt af den tyske regering – hvorefter et privathospital, der ønsker at gøre en momsfrigtagelse gældende, i det foregående afgiftsår skal have udført mindst 40% af de fakturerede hospitalsydelser for beløb, der er lavere end det beløb, der dækkes af vedkommende sociale sikringsinstitutioner – kan dog udgøre en social betingelse i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), hvis offentligtretlige organer er underlagt en tilsvarende betingelse.

C. Det andet spørgsmål

122. Den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål tillige oplyst, under hvilke betingelser privatretlige sygehuses hospitalsbehandling udføres »under sociale betingelser svarende til« dem, der gælder for hospitalsbehandling, der udføres af offentligtretlige organer som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

123. I lyset af den redegørelse, der fremgår under bedømmelsen af det første spørgsmål, foreslår jeg, at Domstolen besvarer det andet spørgsmål med, at begrebet »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer« som angivet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det henviser til alle de betingelser, som private institutioner skal opfylde med henblik på at være underlagt enten samme eller tilsvarende bestemmelser som de betingelser, der regulerer forholdet mellem offentligtretlige organer og deres patienter, som de private institutioner skal opfylde under alle de omstændigheder, hvor de yder hospitalsbehandling, pleje eller transaktioner i nær tilknytning hertil. En privat institution kan opfylde betingelsen gennem forpligtelser, som institutionen har påtaget sig i relation til patienter gennem aftale.

V. Forslag til afgørelse

124. Det er dermed min opfattelse, at Domstolen bør besvare de to spørgsmål fra Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland) som følger:

- »1) Artikel 132, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som betingelse for momsfrigørelse foreskriver, at et privathospital enten skal have indgået en forsyningsaftale med udbydere af lovpligtig ulykkesforsikring eller være en del af en delstats hospitalsplan eller have indgået en forsyningsaftale med en national eller regional sygesikringsordning. Disse betingelser kan i særdeleshed ikke anses for at være sociale betingelser i den betydning, der følger af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b).

En betingelse som den, der er nævnt af den tyske regering – hvorefter et privathospital, der ønsker at gøre en momsfrigørelse gældende, i det foregående afgiftsår skal have udført mindst 40% af de fakturerede hospitalsydelser for beløb, der er lavere end det beløb, der dækkes af vedkommende sociale sikringsinstitutioner – kan dog udgøre en social betingelse i medfør af artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, hvis offentligtretlige organer er underlagt en tilsvarende betingelse.

- 2) Begrebet »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer« som angivet i artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det henviser til alle de betingelser, som private institutioner skal opfylde med henblik på at være underlagt enten samme eller tilsvarende bestemmelser som de betingelser, der regulerer forholdet mellem offentligtretlige organer og deres patienter, som de private institutioner skal opfylde under alle de omstændigheder, hvor de yder hospitalsbehandling, pleje eller transaktioner i nær tilknytning hertil. En privat institution kan opfylde betingelsen gennem forpligtelser, som institutionen har påtaget sig i relation til patienter gennem aftale.«